Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale,, n. 139 del 22 maggio 1981

Spedizione in abbonamento postale - Gruppo I

GAZZETTA UFFICIALE
DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA Roma - Venerdì, 22 maggio 1981 SI PUBBLICA NEL POMERIGGIO DI TUTTI I GIORNI MENO I FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE DELLE LEGGI E DECRETI - CENTRALINO 65101
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI, 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

N. 26

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 22 aprile 1981, n. **13.**

Legge 22 dicembre 1980, n. 882 - Sanatoria di irregolarità formali e di minori infrazioni in materia tributaria - Imposte sul reddito - Istruzioni di servizio.

CIRCOLARE 23 aprile 1981, n. **14.**

Imposta sul reddito delle persone fisiche - Art. 5 del decreto-legge 31 ottobre 1980, n. 693, convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 1980, n. 891. Nuova disciplina per la deducibilità degli oneri per spese mediche di cui all'art. 10, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597.

SOMMARIO

CIRCOLARI

MINISTERO DELLE FINANZE

Alle intendenze di finanza
Agli ispettorati compartimentali delle imposte dirette
Agli Uffici distrettuali delle imposte dirette
Alle Esattorie delle imposte dirette
Alle Ragionerie provinciali dello Stato
Al Ministero del tesoro - Ragioneria generale dello Stato - Ispettorato generale di finanza
Alla Direzione generale degli affari generali e del personale - Servizio ispettivo
Alla Direzione generale delle tasse e imposte indirette
Alla Direzione generale per l'organizzazione dei servizi tributari
Alla Direzione generale del contenzioso
Al Comando generale della guardia di finanza

e, p. c.:

Alla Associazione nazionale esattori
Al Consorzio nazionale obbligatorio per la meccanizzazione dei ruoli

CIRCOLARE 22 aprile 1981, n. **13.**

Legge 22 dicembre 1980, n. 882. — Sanatoria di irregolarità formali e di minori infrazioni in materia tributaria - Imposte sul reddito - Istruzioni di servizio.

Nella *Gazzetta Ufficiale* n. 353 del 27 dicembre 1980 è stata pubblicata la legge 22 dicembre 1980, n. 882, recante sanatoria di irregolarità formali e di minori infrazioni commesse in materia tributaria sino al 31 agosto 1980.

Sebbene non sia esplicitamente affermato, dal contenuto delle singole norme della legge n. 882 risulta chiaramente che la sanatoria ha per oggetto le infrazioni relative alle disposizioni della nuova legislazione fiscale emanata, a partire dal 1972, in attuazione della riforma tributaria sancita con legge 9 ottobre 1971 n. 825 e non si estende alle infrazioni concernenti il precedente, soppresso, sistema fiscale.

L'ampia sanatoria, disposta in via generale dal primo comma dell'art. 1 e disaggregata in distinte fattispecie nei successivi articoli, ha tratto origine dalla constatazione che, nei primi anni di applicazione della predetta nuova legislazione fiscale, i contribuenti sono incorsi, spesso senza colpa ed a causa anche della novità e complessità della legislazione stessa e delle sue frequenti modifiche, in numerose infrazioni di carattere prevalentemente formale e, comunque, non direttamente e concretamente connesse con la determinazione delle basi imponibili e del relativo ammontare di imposta, per le quali non è apparso equo portare a rigida ed estrema applicazione il più rigoroso sistema di sanzioni posto a presidio del rinnovato ordinamento tributario.

La sanatoria trova altresì giustificazione nella avvertita necessità di eliminare il notevole aggravio di lavoro amministrativo e di prevenire l'insorgere di un consistente contenzioso certamente connessi con la massiccia applicazione di sanzioni per comportamenti omissivi e commissivi molto generalizzati, non denotanti particolare pericolosità fiscale ma sistematicamente e compiutamente rilevati attraverso il controllo meccanizzato delle dichiarazioni annuali, realizzato nel contesto dei servizi del sistema dell'anagrafe tributaria.

La concessa sanatoria è, infine, un chiaro segno della volontà dell'Amministrazione e del Parlamento di migliorare ulteriormente i rapporti tra fisco e contribuenti nello spirito della riforma tributaria e di consentire il maggior impiego possibile della capacità operativa degli uffici finanziari, liberandoli dalla onerosa gestione di adempimenti scarsamente produttivi, nelle istituzionali attività di accertamento della materia imponibile e di una sempre più efficace lotta all'evasione, cui resta condizionata la realizzazione degli obiettivi di perequazione fiscale voluti dalla predetta riforma.

Delle disposizioni della legge n. 882 interessano l'area della imposizione diretta e dei connessi servizi della riscossione e dell'anagrafe tributaria quelle contenute negli articoli 1, 2, 3, 4, 7, 8, 9, 11.

Come innanzi accennato, la individuazione, sotto il profilo temporale, delle violazioni oggetto della sanatoria va fatta con riferimento al periodo 1° gennaio 1974-31 agosto 1980 e con riguardo alle infrazioni delle norme che disciplinano il nuovo ordinamento delle imposte sul reddito entrato in vigore con la predetta data del 1° gennaio 1974, sia che le prescrizioni legislative violate si trovino nei provvedimenti delegati emanati in attuazione dell'art. 17 della sopra menzionata legge di delega 9 ottobre 1971, n. 825, e successive modificazioni, sia che si trovino in altri autonomi provvedimenti di legge.

Dando uno sguardo preliminare d'assieme alla portata esoneratrice delle disposizioni di sanatoria relative all'area della imposizione diretta, si rileva che la piattaforma strutturale della sanatoria medesima è contenuta nel primo comma dell'art. 2, anche se poi integrata ed ampliata dalle previsioni dei successivi articoli sopra citati. Infatti detto primo comma dispone, per quanto concerne le imposte sul reddito, che non si applicano le pene pecuniarie per le violazioni richiamate nella prima parte del terzo comma dell'art. 55 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonchè per le violazioni indicate negli articoli successivi della stessa legge n. 882. Ove si tenga conto che nella prima parta del terzo comma dell'art. 55 viene fatto riferimento alle violazioni delle norme tributarie che non danno luogo ad accertamenti in rettifica o d'ufficio delle basi imponibili e delle relative imposte, emerge sufficientemente chiara l'accezione della locuzione «irregolarità formali» adoperata nell'epigrafe della legge e nel primo comma dell'art. 1 e prende altresì preciso significato anche la altra locuzione di «minori infrazioni» per le quali non è esclusa una loro rilevanza nell'assetto delle basi imponibili e delle relative imposte e che, pur tuttavia, sono state egualmente coperte dalla sanatoria, in considerazione della loro peculiarità caratterizzata generalmente dall'essere infrazioni di lievi entità e prive di pericolosità fiscale, quali quelle, ad esempio, consistenti nell'aver presentato dichiarazione su moduli non conformi al modello ministeriale o nell'aver imputato oneri personali deducibili ad uno anzichè ad altro periodo d'imposta, disattendendo il principio di cassa.

In tal modo la originaria piattaforma delle «irregolarità formali» si amplia, negli articoli successivi al secondo, fino a ricomprendere nella sanatoria le ipotesi di dichiarazioni non valide e di errata deduzione di oneri (art. 3), di dichiarazioni tardive, di certificazioni consegnate dai sostituti d'imposta tardivamente, di versamenti d'imposta fatti ad uffici incompetenti, di violazioni di norme relative al rapporto esattoriale (art. 4), di mancata registrazione di oneri e costi in specifici registri (art. 8), di tardivi versamenti d'imposte (art. 9).

Nell'area della imposizione diretta la sanatoria è prevalentemente intesa ad eliminare l'applicazione delle pene pecuniarie (articoli 2, 4, 7) e delle soprattasse (art. 9), avendo essa per oggetto, in linea di massima, illeciti di natura amministrativa. Tuttavia, nei casi (art. 3) in cui vengono convalidate dichiarazioni annuali che in base alla legislazione vigente dovrebbero essere considerate nulle od omesse, la sanatoria può estendere la sua efficacia anche al settore degli illeciti propriamente penali, eliminandone le relative sanzioni, nelle fattispecie in cui le nullità e le omissioni integrano ipotesi di reato. Da ciò consegue che, nelle predette fattispecie, viene meno anche l'obbligo del rapporto all'autorità giudiziaria, previsto nel primo comma dell'art. 31 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

La concessione della sanatoria non è, peraltro, del tutto incondizionata, potendo gli uffici delle imposte richiedere ai trasgressori adempimenti riparatori delle infrazioni commesse, ove, ovviamente, la natura della infrazione lo consenta e la riparazione sia necessaria od opportuna.

Infatti il secondo comma dell'art. 2 stabilisce che le pene pecuniarie oggetto della sanatoria restano applicabili qualora il contribuente, i suoi eredi o i relativi rappresentanti legali e negoziali non provvedano, se richiesti dagli uffici competenti, a rimuovere le irregolarità o le omissioni e ad integrare le incompletezze entro sessanta giorni dalla data di ricevimento della richiesta stessa. Altra specifica prescrizione di regolarizzazione è contenuta nel quarto comma, lettera *b*), dell'art. 3.

Fornita, per grandi linee, l'analisi della portata esoneratrice del provvedimento, si rileva che nella stessa sono indicati alcuni comportamenti degli uffici sia in ordine al contenzioso pendente (art. 11) sia in merito alle imposte, alle pene pecuniarie e alle sopratasse, correlate alle commesse infrazioni, per le quali siano intervenuti, anteriormente alla data di entrata in vigore della legge (28 dicembre 1980), pagamenti a titolo definitivo. Per tali pagamenti il secondo comma dell'art. 1 esclude ogni possibilità di rimborso.

Quanto sopra premesso, si osserva che per la completa attuazione del provvedimento agevolativo è necessario procedere alla esatta individuazione:

a) delle violazioni di legge, già accertate o non ancora rilevate, non più sanzionabili;

b) dalle fettispecie in cui la concessione della sanatoria è subordinata all'assolvimento di adempimenti da parte del contribuente;

c) delle procedure e degli atti che gli uffici devono porre in essere nelle diverse ipotesi;

d) degli effetti collaterali derivanti dalla convalida di atti già precedentemente considerati omessi o giudicamente viziati in tutto o in parte.

Nel quadro delle suaccennate linee gestionali, si fornisco qui di seguito le istruzioni ed i chiarimenti necessari per assicurare la corretta ed uniforme applicazione delle norme di sanatoria, avvertendo che taluni problemi applicativi potranno evidenziarsi e quindi risolversi solo caso per caso, in sede di concreta attuazione della nuove disposizioni.

Per comodità di consultazione si riporta in allegato l'intero testo della legge n. 882, ricordando che le istruzioni per l'applicazione dell'art. 12, concernente i conferimenti aziendali, sono state diramate con circolare n. 39 del 20 dicembre 1980.

CAPITOLO PRIMO

SANATORIA DELLE IRREGOLARITA' FORMALI E DELLE MINORI INFRAZIONI COMMESSE DAI CONTRIBUENTI

1) INAPPLICABILITÀ DELLE PENE PECUNIARIE CONCERNENTI LE VIOLAZIONI RICHIAMATE NELLA PRIMA PARTE DEL TERZO COMMA DELL'ART. 55 DEL DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 29 SETTEMBRE 1973, N. 600 (art. 2, primo comma).

Come accennato in premessa il primo comma dell'art. 2 della legge n. 882 prevede la non applicabilità delle pene pecuniarie comminate per violazioni autonomamente rilevanti, sanzionabili cioè indipendentemente dalla eventuale instaurazione dell'azione di accertamento in rettifica o d'ufficio dei redditi oggetto di imposizione.

In linea di massima, e salvo quanto sarà meglio specificato in seguito per alcune fattispecie, restano pertanto escluse dall'ambito di efficacia della sanatoria le violazioni connesse all'accertamento del reddito indicate nel paragrafo 45 della circolare n. 7/1496 del 30 aprile 1977, la cui irrogazione va effettuata contestualmente all'accertamento del reddito e con lo stesso avviso dell'accertamento medesimo. Trattasi, in via principale, delle violazioni consistenti nella omessa, incompleta e infedele dichiarazione, in indebite deduzioni o detrazioni dal reddito o dalle imposte e nella mancata tenuta di scritture contabili o documenti obbligatori.

Ovviamente, in questa sede, non è possibile fare una rassegna completa di tutte le violazioni ricadenti nell'area di applicazione del terzo comma dell'art. 55 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 ed ammesse quindi al beneficio della sanatoria, stante anche il carattere residuale della previsione sanzionatoria contenuta nel primo comma, n. 4, dell'art. 53 dello stesso decreto n. 600 e la molteplicità delle fonti legislative in cui possono essere collocati i precetti violati. Tuttavia, in via di principio, le violazioni definite per relationem nel primo comma dell'art. 2 della legge n. 882 sono quelle indicate, sia pure non tassativamente, nel paragrafo 46 della predetta circolare n. 7/1496 del 1977 e delle quali qui di seguito si fornisce l'elencazione con riferimento agli articoli del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

a) *Articolo* 48/600 – *Violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni.*

a/1 – Omessa o incompleta indicazione degli elementi indici di capacità contributiva.

Non è applicabile la pena pecuniaria prevista dal secondo comma dell'art. 48/600.

Nel caso in questione, è opportuno chiarire se l'ufficio debba o meno invitare il contribuente a completare la dichiarazione dei dati mancanti.

La fattispecie si realizza nell'ipotesi che l'ufficio sia a conoscenza di un dato (disponibilità di aeromobili, natanti, autoveicoli, ecc.) non esposto nell'apposito quadro del modello 740. Occorre quindi operare la seguente duplice distinzione:

se il dato mancante è stato o sarà utilizzato dall'ufficio per la formulazione di un accertamento sintetico, ai sensi del quarto comma dell'art. 38 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600, lo stesso inviterà il contribuente ad integrare la dichiarzione dell'elemento mancante: con ciò non sarà più possibile, da parte del contribuente, contestare il dato, nei riflessi sostanziali della determinazione quantitativa del reddito complessivo netto accertato;

se il dato mancante non è stato e non sarà utilizzato dall'ufficio in sede di accertamento del reddito complessivo netto, in quanto per la determinazione dello stesso si è proceduto o si procederà in via analitica, appare del tutto superfluo subordinare la inapplicabilità della pena pecuniaria ad una eventuale integrazione della dichiarazione. In questo caso l'ufficio non formulerà alcuna richiesta.

a/2 - Omessa o incompleta indicazione degli elementi che devono essere contenuti nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta ai sensi dell'art. 7, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

La pena pecuniaria prevista per l'ipotesi in esame dal secondo comma dell'art. 48/600 non è applicabile qualora i soggetti interessati forniscano agli uffici, entro sessanta giorni dalla richiesta, i dati e gli elementi mancanti ritenuti necessari ai fini del controllo dell'osservanza degli obblighi tributari sostanziali da parte del sostituto d'imposta o del sostituto.

a/3 - Incompleta indicazione dei dati ed elementi richiesti dall'art. 2, primo comma, dell'art. 4, primo e secondo comma, e dall'art. 6, limitatamente alla parte in cui esso rinvia all'art. 4, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

Ai sensi del primo comma dell'art. 48/600, se le dichiarazioni dei redditi non contengano tutti i dati ed elementi prescritti nei summenzionati articoli, si applica la pena pecuniaria, sempreché non sia configurabile l'ipotesi dell'omessa, incompleta o infedele dichiarazione.

La predetta pena pecuniaria non verrà irrogata qualora i soggetti interessati evadano, tempestivamente e compiutamente, le richieste di integrazione delle dichiarazioni che potranno essere formulate dagli uffici nei casi in cui l'acquisizione dei dati mancanti sia necessaria ai fini della corretta gestione del rapporto tributario.

a/4 - Omissione o incompletezza degli allegati alle dichiarazioni, previste dagli articoli 3, 5, 6, 7, 10 e 11 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

Non è applicabile la pena pecuniaria prevista dal secondo comma dell'art. 48/600. Anche nei casi in oggetto, gli uffici formuleranno richieste di integrazione delle dichiarazioni, qualora sia opportuno conoscere i dati incompleti od omessi.

Si precisa che si ritiene sanabile anche l'omessa presentazione, in allegato alla dichiarazione, del bilancio con il conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale apposito prospetto integrativo, previsto dal secondo comma dell'art. 3 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 e dal secondo comma dell'art. 5 dello stesso decreto. L'allegazione del bilancio e del prospetto dovrà essere sempre richiesto.

In effetti, l'infrazione in esame non dà luogo, di per se stessa, ad un accertamento reddituale: essa facoltizza invece il ricorso all'accertamento induttivo, previsto dal secondo comma dell'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600, solo nel caso in cui si renda necessaria la rettifica del reddito netto dichiarato.

Se l'irregolarità viene tempestivamente sanata con la presentazione degli allegati omessi l'eventuale accertamento dovrà essere analiticamente formulato.

a/5 - Omessa o incompleta indicazione dei canoni dei fabbricati dati in locazione, in violazione del terzo comma degli articoli 2 e 4 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

Non si applica la pena pecuniaria prevista dal primo comma dell'art. 48/600, subordinatamente all'eseguita integrazione dei dati mancanti, che dovrà essere richiesta dall'ufficio e sempreché non vi siano i presupposti per una rettifica del reddito dei fabbricati dichiarato.

a/6 - Omessa presentazione della copia della dichiarazione modello 740 destinata al comune o presentazione di copia non conforme all'originale in violazione del disposto del quinto comma dell'art. 12 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

Non si applica la pena pecuniaria stabilita dal terzo comma dell'art. 48 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

Se l'originale del mod. 740 in possesso dell'ufficio risulta correttamente ed integralmente compilato, è inutile richiedere al contribuente la presentazione dell'omessa copia comune. Pertanto, l'efficacia della sanatoria non sarà subordinata a tale adempimento.

b) *Articolo* 50/600 - *Omessa denuncia delle variazioni dei redditi fondiari.*

Non si applica la pena pecuniaria prevista per l'omessa denuncia delle variazioni in aumento del reddito dominicale e del reddito agrario dei terreni, in violazione del disposto degli articoli 26 e 30 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597.

La sanatoria è limitata all'ipotesi in cui la denuncia, pur presentata, sia considerata omessa perché prodotta oltre il termine previsto dalla legge (31 gennaio dell'anno successivo a quello in cui si sono verificati gli effetti modificativi). Resta escluso il caso in cui non sia stata presentata alcuna denuncia di variazione, perché in tale ipotesi l'irregolarità produce effetti sostanziali sulla determinazione del reddito, giacché comporta la rettifica delle rendite catastali.

c) *Articolo* 51/600 – *Violazione degli obblighi relativi alla contabilità.*

Non si applicano le pene pecuniarie previste dai commi primo, secondo e terzo dell'articolo summenzionato, unicamente nell'ipotesi in cui le stesse siano state o debbano essere accertate per fatti dai quali non è derivato o non deriverà ostacolo all'accertamento. Trattasi della fattispecie prevista dal quarto comma dell'art. 51/600, anch'essa rientrante nel disposto della prima parte del terzo comma dell'art. 55 dello stesso decreto.

d) *Articolo* 52/600 – *Violazioni degli obblighi delle aziende di credito.*

Le suddette violazioni si ritengono comprese nell'ambito della sanatoria in quanto trattasi di irregolarità che non danno luogo ad accertamento.

Pertanto non sono irrogabili le seguenti pene pecuniarie:

d/1 – a carico delle aziende o istituti di credito che abbiano rilasciato al contribuente, all'ufficio delle imposte o alla guardia di finanza, i certificati e i documenti di cui agli articoli 34 e 35 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600, contenenti dati inesatti o incompleti;

d/2 – a carico dei dipendenti delle aziende o istituti di credito che hanno sottoscritto i documenti e certificati di cui al punto precedente;

d/3 – a carico dei dipendenti dell'amministrazione postale responsabili delle infrazioni di cui al punto *d*/1.

Poiché i provvedimenti relativi alle suddette violazioni sono di competenza del Ministro delle finanze, d'intesa con quello del Tesoro, l'applicabilità della sanatoria non potrà essere decisa dagli uffici delle imposte. Pertanto, questi ultimi, unitamente ai comandi della guardia di finanza interessati, provvederanno a trasmettere a questo Ministero gli esistenti verbali di constatazione concernenti le infrazioni sopra richiamate.

e) *Articolo* 53/600 – *Altre violazioni.*

e/1 – Omissione delle comunicazioni richieste dagli uffici delle imposte ai sensi dell'art. 32, primo comma, n. 5, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 e comunicazioni effettuate con dati incompleti o non veritieri.

Nei confronti delle pubbliche amministrazioni, degli enti pubblici, delle società ed enti di assicurazione, degli enti e società che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi non è applicabile la pena pecuniaria prevista dal primo comma, n. 1, dell'art. 53.

L'ufficio inviterà la parte a rispondere, in maniera completa e veritiera, al questionario a suo tempo notificato e subordinerà il riconoscimento dell'efficacia della sanatoria al tempestivo adempimento di tale onere.

e/2 – Mancata restituzione o restituzione con risposta incompleta o non veritiera, di questionari inviati dagli uffici delle imposte ai contribuenti, ai sensi del primo comma, n. 4, dell'art. 32 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

Non è applicabile la pena pecuniaria prevista dall'art. 53/600, primo comma, n. 2.

Anche in questo caso l'ufficio inviterà al parte a compiere quegli adempimenti precedentemente omessi o viziati.

e/3 – Inottemperanza all'invito di comparizione o ad altre richieste avanzate dagli uffici delle imposte ai sensi dell'art. 32, primo comma, numeri 2, 3, 6 e 8 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

Non è applicabile la pena pecuniaria prevista dall'art. 53/600, primo comma, n. 3.

Nei casi sopra contemplati potrà rendersi o meno necessaria l'esecuzione di un adempimento da parte del contribuente: gli uffici formuleranno richieste in tal senso qualora tale adempimento si rilevi opportuno in merito all'eventuale accertamento reddituale già eseguito o da eseguire.

e/4 – Altre violazioni di obblighi stabiliti dalle disposizioni in materia di imposte sui redditi.

Per tale categoria di violazioni, avente carattere residuale, non è applicabile la pena pecuniaria prevista dall'art. 53/600, primo comma, n. 4.

Gli uffici formuleranno eventuali richieste ai contribuenti, qualora si rendano necessari degli adempimenti che possano avere effetti sostanziali, seppure indiretti, in merito alla determinazione del reddito o della relativa imposta.

Si precisa che resta applicabile la pena pecuniaria prevista dall'ultimo comma dell'art. 53 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600, allorché le attestazioni allegate alle dichiarazioni dei redditi o ai modelli 101, per le ipotesi previste nel terzo comma dell'art. 15 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 e nel quarto comma, lettera *d*), dell'art. 1, n. 600 (attestazione delle persone a carico diverse dai figli o affiliati minori di età), risultino false. In tal caso, infatti, la violazione darà luogo ad accertamento e non può quindi ricondursi all'ipotesi prevista dalla prima parte del terzo comma dell'art. 55 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

Diversa fattispecie si ha quando, pur sussistendo il diritto alla detrazione per carichi di famiglia, la stessa non è ammessa perchè manca la sottoscrizione del familiare a carico: in tal caso si tratta di irregolarità formale rientrante nell'ambito del provvedimento di sanatoria, come specificatamente previsto dal quarto comma, lettera *b*), dell'art. 3 (si rinvia, in proposito, al successivo paragrafo 7, pagina 21).

2) Richieste degli uffici e conseguenti oneri a carico dei contribuenti (art. 2, secondo comma).

Il secondo comma dell'art. 2 della legge di sanatoria prevede la generica ipotesi che la non applicabilità delle pene pecuniarie possa essere subordinata ad uno specifico adempimento, che il beneficiario del provvedimento, o chi ne fa legalmente le veci, deve compiere per rimuovere le irregolarità o le omissioni ed integrare le incompletezze rilevate dall'ufficio.

Nel precedente paragrafo 1), si sono individuati, fin dove possibile, i casi in cui gli uffici devono chiedere alle parti interessate il preciso e tempestivo assolvimento di un onere. Si ritiene, infatti, che ciò debba avvenire esclusivamente laddove l'adempimento si manifesti necessario od opportuno, onde non gravare inutilmente sia gli uffici sia i contribuenti. Analoghe indicazioni vengano date per le ulteriori fattispecie che fanno oggetto di successivo esame.

Nessun termine è posto dalla legge per i casi in cui gli uffici delle imposte debbano procedere alla formulazione delle richieste di integrazioni. Si possono quindi distinguere le seguenti due ipotesi:

a) relativamente alle sanzioni accertate per le quali, alla data del 28 dicembre 1980, risultavano contestazioni pendenti innanzi alle competenti commissioni tributarie, è necessario che gli uffici procedano alla sollecita formulazione delle opportune richieste. Ciò al fine di poter esaurire entro il 30 giugno 1981, la procedura stabilita dal secondo comma dell'art. 11 del provvedimento in rassegna. Le istruzioni in merito saranno fornite nel successivo capitolo quarto;

b) per le violazioni non ancora accertate, gli uffici formuleranno le richieste di integrazione necessarie man mano che, nel corso dell'esame istruttorio delle singole pratiche, risulteranno commesse infrazioni rientranti nel provvedimento di sanatoria.

Gli uffici provvederanno alla formale notifica degli appositi questionari, secondo i disposto dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600, e dalla data di notifica decorrerà il termine di sessanta giorni, tassativamente previsto dalla norma per l'adempimento dell'onere.

Si precisa che l'eventuale mancata tempestiva evasione della richiesta non comporta l'accertamento di alcuna ulteriore specifica sanzione a carico del contribuente e ciò per la differenza esistente tra le fattispecie giuridiche di onere ed obbligo.

3) Validità delle dichiarazioni considerate omesse o nulle (art. 3, primo comma).

Proseguendo nell'esame del provvedimento, secondo la successione delle norme contenute nello stesso, si formulano alcune considerazioni relativamente al disposto dell'art. 3.

Le fattispecie previste nel primo comma non generano particolari questioni interpretative. Si ricorda che, anche per le ipotesi previste nei numeri 1) e 3), è genericamente operante la disposizione esoneratrice del secondo comma dell'art. 2. Peraltro, in concreto, nel caso di dichiarazioni dei redditi redatte su stampati non conformi al modello ministeriale, l'ufficio non formulerà alcuna richiesta, in quanto è pur sempre

in possesso di tutti i dati necessari e sufficienti per gli adempimenti di legge; nel caso di dichiarazioni dei redditi o certificati sostitutivi non sottoscritti appare invece opportuno, per la certezza del rapporto tributario, che l'ufficio inviti il soggetto obbligato ad apporre la sottoscrizione omessa nel citato termine di sessanta giorni.

4) TERMINI PER LA NOTIFICA DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO (art. 3, secondo e terzo comma).

Ai sensi del primo comma dell'art. 3, le dichiarazioni dei redditi (ed i certificati di esse sostitutivi) ivi contemplate, già precedentemente considerate omesse o nulle, vengono ora ricondotte sullo stesso piano di quelle già perfettamente e regolarmente presentate. Per la notifica degli eventuali accertamenti di rettifica di tali dichiarazioni, ritorna valido il termine previsto dal primo comma dell'art. 43 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600, in conformità di quanto espressamente disposto dal terzo comma dello stesso art. 3. Pertanto, per le dichiarazioni presentate con ritardo superiore ad un mese, ovvero non sottoscritte o compilate su stampati non conformi, ma in ogni caso presentate all'ufficio competente entro il 31 agosto 1980, gli accertamenti dovranno essere notificati entro il quinto anno successivo a quello in cui le dichiarazioni stesse risultano prodotte.

Per quel che concerne le dichiarazioni presentate ad ufficio incompetente, la legge precisa che il termine di decadenza per l'azione accertatrice si computa « dall'anno in cui le dichiarazioni o i certificati sono pervenuti all'ufficio competente », cioè i cinque anni previsti dal primo comma dell'art. 43 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 si calcolano a partire dall'anno successivo a quello in cui la dichiarazione è materialmente arrivata all'ufficio competente.

Esemplificando, per una dichiarazione relativa all'anno 1974, presentata ad ufficio incompetente nel 1975, il termine per l'accertamento è scaduto il 31 dicembre 1980 se la stessa è pervenuta all'ufficio competente entro il 1975; il termine scadrà il 31 dicembre 1981 se la stessa è pervenuta all'ufficio competente entro il 1976; e così via.

Nel successivo periodo, la norma precisa che: « Se alla data di entrata in vigore della presente legge, le dichiarazioni o i certificati non sono ancora pervenuti all'ufficio competente, il termine decorre dall'anno 1980 per le dichiarazioni presentate negli anni 1979 e precedenti e dall'anno 1981 per quelle presentate nell'anno 1980 ».

Per la corretta interpretazione della locuzione « il termine decorre dall'anno 1980 . . . . . . e dall'anno 1981 . . . . . . », si deve avere riguardo alla statuizione contenuta nella precedente espressione relativa sempre alle dichiarazioni presentate ad ufficio incompetente ma già pervenute all'ufficio competente entro il 28 dicembre 1980, secondo la quale, per le dichiarazioni stesse, il termine decorre » . . . . . . dall'anno in cui le dichiarazioni o i certificati sono pervenuti all'ufficio competente ».

Da tale coordinamento interpretativo deriva che le dichiarazioni presentate negli anni 1979 e precedenti, che alla data del 28 dicembre 1980 non erano ancora pervenute all'ufficio competente, si considerano come pervenute entro il 1980; il quinquennio decorre quindi dall'anno successivo e viene a scadere il 31 dicembre 1985. Analogamente, le dichiarazioni presentate ad ufficio incompetente entro il 31 agosto 1980 e non pervenute all'ufficio competente entro il 28 dicembre 1980, si considerano pervenute all'ufficio competente nel 1981 e conseguentemente il termine decorre dall'anno successivo.

Gli uffici sono comunque invitati ad eseguire con la massima sollecitudine l'invio delle eventuali dichiarazioni non di competenza in loro possesso.

5) ACCERTAMENTI RELATIVI ALLE DICHIARAZIONI GIÀ RITENUTE OMESSE O NULLE (art. 3, primo, secondo e terzo comma).

Occorre sottolineare due particolari conseguenze che discendono dalla convalida delle dichiarazioni già ritenute omesse o nulle.

In primo luogo si rileva che, per le dichiarazioni già ritenute omesse ma comunque presentate o pervenute all'ufficio competente entro il 31 dicembre 1975, il termine per la notifica degli eventuali avvisi di accertamento è scaduto, a norma dell'art. 3 in esame, il 31 dicembre 1980.

In secondo luogo si precisa che, giacchè le dichiarazioni rientranti nella previsione del primo comma dell'art. 3 si debbono ritenere valide a tutti gli effetti, in sede di accertamento non è più possibile fare riferimento alle irregolarità sanate, quale presupposto per la formulazione di un accertamento induttivo: non torna quindi applicabile il disposto del secondo comma dell'art. 41 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

Ciò non di meno, si ritiene che la sanatoria non abbia invalidato gli eventuali accertamenti induttivi già notificati, i quali devono essere considerati alla stregua delle norme applicabili nel momento in cui sono stati fatti, quando cioè le relative dichiarazioni si dovevano ritenere omesse o nulle.

Appare tuttavia opportuno, per ovvie ragioni di cautela, rinnovare i suddetti accertamenti, qualora siano stati impugnati ed i procedimenti contenziosi conseguenti siano ancora pendenti, facendo applicazione degli articoli da 34 a 40 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600, se il termine previsto dal successivo art. 43 non risulta ancora scaduto.

6) VALIDITÀ DELLA DEDUZIONE DI ONERI ESEGUITA PER COMPETENZA ANZICHÈ PER CASSA (art. 3, quarto comma, lettera *a*).

In relazione alla disposizione contenuta nel quarto comma, lettera *a*), dell'art. 3, gli uffici possono dare immediato riconoscimento alla deduzione degli oneri ivi prevista, in sede di esame dei modelli 152, versione Ø, e dei modelli 152 di primo ciclo, ancora in fase di controllo da parte dei liquidatori.

Per quanto concerne le dichiarazioni dei redditi rientranti nel beneficio della sanatoria, per le quali il mancato riconoscimento fiscale dell'onere dedotto per competenza ha comportato una iscrizione a ruolo di imposta, gli uffici potranno attivare la procedura dei relativi rimborsi limitatamente alle fattispecie in cui il rapporto tributario, alla data del 28 dicembre 1980, non risultava ancora definito, per essere stato prodotto tempestivo rituale ricorso contro ruolo.

Naturalmente, occorre che gli uffici si accertino che il contribuente, accortosi dell'errore di imputazione della deduzione, non abbia riportato la stessa nel modello 740 dell'anno successivo. In tal caso, sarà consentito il recupero a tassazione degli importi relativi agli oneri dedotti indebitamente, con la sola applicazione degli interessi di cui all'art. 20 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602.

7) VALIDITÀ DELLE DETRAZIONI D'IMPOSTA PER CARICHI DI FAMIGLIA MANCANTI DELL'ATTESTAZIONE PREVISTA DALLA LEGGE (art. 3, quarto comma, lettera *b*).

La validità delle detrazioni per carichi di famiglia, prevista dalla lettera *b*) del quarto comma dell'art. 3 del provvedimento in rassegna, è espressamente subordinata alla tempestiva produzione dell'apposita attestazione, obbligatoria ai sensi del quarto comma dell'art. 15 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 e già omessa in sede di dichiarazione.

In questo caso, l'onere posto a carico del contribuente è analogo a quello previsto dal precedente art. 2, secondo comma.

Diversa è invece la posizione dell'ufficio: nella prima ipotesi era infatti ad esso riservata la facoltà di richiedere o meno un determinato comportamento giuridico del contribuente. Nell'ipotesi in oggetto, gli uffici sono invece obbligati a formulare le richieste d'integrazione delle dichiarazioni. Per far ciò, essi potranno avvalersi di appositi tabulati nominativi, che saranno predisposti dal Centro informativo.

8) ERRATA IMPUTAZIONE DEI VERSAMENTI DIRETTI (art. 3, quinto comma).

La norma di cui all'ultimo comma dell'art. 3 è diretta a sanare le conseguenze di errori commessi dai contribuenti in sede di versamento delle imposte IRPEF, IRPEG e ILOR.

Il passaggio dal sistema di riscossione a mezzo ruoli esattoriali a quello, via via generalizzato, del versamento diretto del contribuente, mediante autoliquidazione dei tributi, ha sovente determinato incertezze ed errori, soprattutto a seguito dell'introduzione delle disposizioni concernenti il pagamento dell'IRPEF prima e dell'ILOR poi.

Si è constatato che, in questi primi periodi di applicazione delle norme sull'autotassazione, sovente i contribuenti non hanno tenuto conto delle diverse individualità dei singoli tributi, confondendo così il titolo al quale attribuire le imposte versate.

L'operatività della sanatoria presuppone che l'errato versamento sia stato eseguito entro il 31 agosto 1980 e che, nei casi in cui sia già avvenuta l'iscrizione a ruolo del tributo risultante non versato, il conseguente rapporto non possa considerarsi definitivo.

I casi in cui può sorgere il diritto del contribuente a rimborsi o sgravi saranno specificatamente esaminati nel successivo capitolo terzo.

9) Inapplicabilità delle pene pecuniarie relative alle dichiarazioni divenute valide (art. 4, n. 1 e n. 2).

Le disposizioni dell'art. 4 si articolano su sei numeri, che contemplano specificatamente diversi casi, notevolmente diversi tra loro, in cui non si applicano le pene pecuniarie.

Volendo procedere ad una classificazione, in questo paragrafo si esamineranno le ipotesi previste dai numeri 1 e 2, riguardanti la sanatoria delle infrazioni concernenti la omessa o ritardata presentazione delle dichiarazioni dei redditi.

La disposizione di cui al numero 1 è conseguenziale a quanto previsto dal primo comma, sub 2), del precedente art. 3. Di contro, il divieto di irrogazione delle pene pecuniarie relative alle violazioni sanate previste dai numeri 1 e 3 dello stesso art. 3, deriva dal disposto del primo comma dell'art. 2 della medesima disposizione di legge.

Il numero 2 dell'art. 4 in rassegna prevede la non sanzionabilità delle dichiarazioni tardive: rientrano in tali ipotesi i casi di presentazione tardiva ad ufficio competente di dichiarazioni dei redditi o di certificati sostitutivi modello 101), comunque prodotti entro il 31 agosto 1980.

10) Mancata presentazione, in allegato alla dichiarazione dei redditi, della situazione patrimoniale iniziale prevista dall'art. 1 del decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689 (art. 4, n. 4).

Tralasciando momentaneamente quanto previsto nel punto 3) in rassegna, si esamina l'ipotesi prevista nel successivo punto 4 dell'art. 4.

La pena pecuniaria comminata dal secondo comma dell'art. 13, del decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689, non è più applicabile, semprechè, naturalmente, la situazione patrimoniale al 1° gennaio 1974 sia stata a suo tempo tempestivamente e ritualmente redatta.

Per quanto concerne eventuali richieste da parte dell'ufficio, si possono verificare le seguenti ipotesi:

a) nel caso in cui sia stato notificato avviso di accertamento, per la pena pecuniaria non ancora pagata la sanatoria ha efficacia automatica qualora l'ufficio, in sede istruttoria, abbia acquisito il prospetto delle attività e passività iniziali non allegato alla dichiarazione. Se invece tale acquisizione non è avvenuta, la pena pecuniaria già accertata per l'omessa allegazione non troverà applicazione a condizione che il contribuente, entro i sessanta giorni dalla richiesta, trasmetta all'ufficio il prospetto in argomento. In pendenza di ricorso, di tale situazione sarà data comunicazione all'organo contenzioso competente;

b) nel caso in cui non sia stato notificato alcun avviso di accertamento e si riscontri la mancata allegazione del prospetto nel corso dell'esame di merito (eseguibile sino al 31 dicembre 1981), non si procederà alla rilevazione di alcuna irregolarità, in quanto la stessa concerne la dichiarazione dei redditi 1974 presentata nel 1975 e per la quale è ormai intervenuto, al 31 dicembre 1980, il termine di decadenza. Per i necessari adempimenti sostanziali, l'ufficio provvederà, in tal caso, a notificare apposito invito di esibizione del prospetto mancante, secondo quanto previsto dall'art. 32, n. 3 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600. Se il contribuente non ottempera nel termine assegnatogli ai sensi dell'ultimo comma dello stesso articolo, sarà accertata a suo carico la pena pecuniaria prevista dall'art. 53, n. 3, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

11) Irregolarità commesse dai contribuenti per violazione di obblighi diversi da quelli incombenti sui soggetti passivi d'imposta, ovvero per infrazioni concernenti i versamenti diretti (art. 4, n. 3 e n. 5; art. 7, primo, secondo e terzo comma).

Rientrano in questo titolo le sanatorie delle infrazioni previste dall'art. 4, n. 3 (tardiva consegna, da parte dei sostituti d'imposta, dei modelli 101 e 102) e n. 5) (irregolarità commesse nell'esecuzione di versamenti diretti), nonchè dai tre commi del successivo art. 7 (violazione di norme concernenti l'Anagrafe tributaria).

Trattasi di un insieme di differenti ipotesi, che si distinguono da quelle sin qui esaminate perché non riguardano direttamente le dichiarazioni dei redditi.

Tralasciando le disposizioni dell'art. 4, che non generano una particolare problematica, si ritiene opportuno sottolineare il disposto del primo e dell'ultimo comma dell'art. 7. Nei due casi previsti, la sanatoria è subordinata al tempestivo adempimento di un preciso onere posto a carico del contribuente: dichiarazione di aver richiesto più volte l'attribuzione del numero di codice fiscale, nel primo caso; richiesta di attribuzione del numero di codice fiscale definitivo, nel secondo caso.

Nelle due summenzionate ipotesi, i contribuenti che intendono sanare le irregolarità commesse debbono farsi parti diligenti ed adempiere, entro il 28 giugno 1981, alle formalità previste. Di contro, gli uffici non debbono porre in essere alcun atto o procedura: tuttavia, giacché scopo della legge è quello di sanare il maggior numero di irregolarità possibili, gli stessi potranno discrezionalmente provvedere a spedire inviti informali di adempimento, per i casi di irregolarità a loro noti.

Il secondo comma dell'art. 7 prevede invece la facoltà degli uffici di richiedere al contribuente un determinato comportamento, tendente all'eliminazione dell'irregolarità a suo tempo commessa: l'efficacia della sanatoria è subordinata al tempestivo assolvimento dell'onere. Trattasi di ipotesi perfettamente analoga a quella prevista dal secondo comma dell'art. 2: senza procedere ad una disamina dei singoli concreti casi ipotizzabili, si raccomanda agli uffici, in armonia con quanto già precedentemente disposto, di procedere alla notifica delle richieste di integrazione laddove le stesse si appalesino necessarie per i riflessi sostanziali che ne discendono.

In tutti i casi in cui torna applicabile la sanatoria per infrazioni relative alla disciplina concernente il codice fiscale, gli uffici si asterranno ovviamente dal redigere il verbale di cui all'ultimo comma dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nel testo sostituito dal decreto del Presidente della Repubblica 2 novembre 1976, n. 784, e successive modificazioni.

12) Inapplicabilità delle sanzioni amministrative previste per ritardati versamenti diretti (articolo 9, primo comma).

A chiusura dell'argomento trattato in questo capitolo primo, si esamina il primo comma dell'art. 9 della legge di sanatoria, limitatamente a quella parte in cui si dispone in materia di imposte dirette, e si rinvia al successivo capitolo terzo, paragrafi 3 e 4 per i chiarimenti sui commi secondo e terzo dello stesso articolo.

La suddetta norma prevede la sanatoria delle sanzioni amministrative di cui all'art. 92 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602: non si applica la soprattassa nei casi in cui si riscontrino eseguiti tardivi versamenti diretti, purché gli stessi siano stati effettuati entro il 31 agosto 1980.

Si ricorda che, nelle procedure di liquidazione, il calcolo della soprattassa e degli interessi per insufficiente o tardivo versamento dell'acconto o del saldo d'imposta, viene evidenziato nel mod. 152 da apposito codice. In relazione alla disposizione in oggetto, è stata automaticamente annullata, per tale codice, la iscrizione a ruolo della soprattassa. Gli uffici, pertanto, dovranno solo provvedere all'iscrizione a ruolo delle soprattasse per i versamenti tardivi eseguiti dopo il 31 agosto 1980, in quanto non rientranti nella sanatoria.

E' da rilevare, tuttavia, che non è stato possibile effettuare il predetto annullamento per le partite già completate prima dell'entrata in vigore della legge di sanatoria.

Ciò ha comportato iscrizioni a ruolo di soprattasse che potranno essere rimborsate dagli uffici su istanza degli interessati mediante provvedimenti di sgravio. A tal fine, il Centro informativo curerà la predisposizione di appositi elenchi di supporto alle liquidazioni manuali.

Si sottolinea, infine, che nella sanatoria in oggetto non rientrano le eventuali sanzioni penali previste dal penultimo comma dello stesso art. 92 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602.

Capitolo secondo

SANATORIA DELLE IRREGOLARITA' FORMALI COMMESSE DAGLI AGENTI DELLA RISCOSSIONE NELL'ASSOLVIMENTO DI OBBLIGHI DISCENDENTI DAL RAPPORTO ESATTORIALE

1) Ambito della sanatoria (art. 4, n. 6).

Com'è noto, gli esattori delle imposte dirette sono tenuti a rispettare, nell'espletamento del rapporto contrattuale, una serie di formalità e di adempimenti, in parte stabiliti per legge ed in parte imposti dall'Amministrazione finanziaria, la cui inosservanza determina, ove non sia prevista un'apposita sanzione, l'applicazione della pena pecuniaria da L. 5.000 a L. 50.000 per ciascuna delle infrazioni riscontrate, ai sensi dell'art. 26 del decreto del Presidente della Repubblica n. 603.

Il disposto dell'art. 4, n. 6, del provvedimento di sanatoria in rassegna, prevede tutta una serie di irregolarità formali per le quali è prevista l'applicazione della pena pecuniaria di cui al menzionato art. 26 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602, che, se commesse entro il 31 agosto 1980, debbono considerarsi automaticamente sanate.

La norma contiene una precisa elencazione, in base alla quale non dovrebbero sorgere difficoltà per la individuazione delle concrete violazioni in essa rientranti.

La concessione della sanatoria per la fattispecie indicata al menzionato n. 6 dell'art. 4 non determina inconvenienti o incertezze limitatamente ai punti *b*), *d*) ed *e*), in quanto le previsioni esoneratrici hanno per oggetto semplici ritardi nell'adempimento di alcuni atti del servizio esattoriale, mentre rimane ferma l'applicazione della sanzione nel caso in cui gli atti stessi sono stati omessi; altrettanto vale per le fattispecie sub *c*) e *g*), dal momento che il mancato adempimento previsto dall'art. 94 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 non determina alcuna conseguenza aggiuntiva, oltre alla corrispondente fattispecie punitiva sanabile nei confronti dei contribuenti ai sensi del n. 5 dell'art. 4 in rassegna.

Per quanto riguarda, invece, i punti *f*) ed *h*), l'inapplicabilità della sanzione prevista dall'art. 26 del decreto del Presidente della Repubblica n. 603 non fa venire meno, per l'esattore, l'obbligo di rispettare sostanzialmente le disposizioni ed istruzioni ministeriali in tutti quei casi in cui la loro violazione trovi riflesso in successivi atti o controlli di competenza di altri soggetti od uffici.

Così, devono essere scrupolosamente osservate tutte le disposizioni che rendono possibili i controlli da parte degli organi ispettivi e la regolare compilazione del conto giudiziale, non potendosi avallare situazioni che possono far sorgere dubbi sulla regolarità della gestione contabile dell'esattore. In altri termini, al di fuori dei casi previsti alle lettere *b*), *c*), *d*), *e*) e *g*), la sanatoria può essere concessa solo per quelle inosservanze puramente formali, il cui verificarsi non determini l'insorgere di effetti collaterali.

È opportuno soffermarsi ulteriormente sul disposto della lettera *f*) dell'articolo in oggetto, per esaminare i risvolti sostanziali dell'irregolarità formale ivi prevista.

Dal tenore letterale della citata disposizione, appare chiaro che la stessa ha unicamente voluto che non si proceda all'applicazione della pena pecuniaria per l'omessa comunicazione dei ricevuti versamenti ad esattoria incompetente, lasciando persistere l'obbligo di riversare l'aggio indebitamente riscosso all'esattoria cui effettivamente spettava.

I funzionari che effettueranno le verifiche esattoriali eseguiranno, in questi casi, i controlli di merito che saranno specificati nel paragrafo successivo.

2) Effetti e adempimenti connessi alla sanatoria.

Occorre distinguere le seguenti ipotesi:

a) pene pecuniarie già irrogate e pagate alla data del 28 dicembre 1980: trattasi di rapporti definiti, che non rientrano nella sanatoria;

b) pene pecuniarie già irrogate ma in contestazione, ovvero non ancora pagate, alla data del 28 dicembre 1980: la contestazione si estingue e, in ogni caso, l'esattore non sarà tenuto ad alcun pagamento;

c) irregolarità già riscontrate con processo verbale di constatazione ma non ancora irrogate non si procede.

Quanto ai futuri adempimenti, le disposizioni in oggetto consentono una notevole semplificazione delle verifiche esattoriali ancora da eseguire, per i periodi fino al 31 agosto 1980: nell'esecuzione delle stesse, i funzionari incaricati non procederanno a tutti quei controlli esclusivamente finalizzati alla rilevazione delle eventuali irregolarità formali, previste nel provvedimento in esame. Tuttavia, per i motivi esposti al termine del precedente paragrafo, sarà controllata l'avvenuta esecuzione dei versamenti degli aggi non spettanti (riscossioni di competenza di altre esattorie), precedentemente non effettuati e oggetto di già eseguite verbalizzazioni: se tali versamenti risultassero non ancora correttamente eseguiti, sarà verbalizzata l'inosservanza delle specifiche istruzioni a suo tempo impartite dall'Amministrazione finanziaria che sarà, a sua volta, autonomamente sanzionata. Saranno inoltre verbalizzati gli eventuali ulteriori mancati versamenti, rilevati *ex novo* nel corso delle verifiche da eseguire: per essi, se rientranti nei limiti temporali della sanatoria, non verrà applicata alcuna sanzione, ma sarà data formale istruzione affinché l'esattore provveda in merito, in un termine stabilito.

Da ultimo, i funzionari incaricati della verifica esattoriale dovranno accertare la sostanziale regolarità di tutti i documenti contabili (registro di carico e scarico dei bollettari, corrispondenza tra distinte di versamento e quietanze di pagamento, schedario dei contribuenti, conto giudiziale, ecc.). Ove emergano delle discordanze, irregolarità od omissioni, la cui inosservanza avrebbe comportato l'applicazione della pena pecuniaria prevista dall'art. 26 del decreto del Presidente della Repubblica n. 603, il verificatore assegnerà all'esattore un congruo termine, non superiore comunque a sessanta giorni, per regolarizzare la propria posizione, decorso il quale si renderà operante l'applicazione della pena pecuniaria in questione.

CAPITOLO TERZO
ISCRIZIONI A RUOLO, RIMBORSI E SGRAVI

1) PRINCIPI GENERALI (art. 1, secondo comma; art. 3, ultima parte del terzo comma; art. 9, secondo e terzo comma).

Il secondo comma dell'art. 1 della legge n. 882 stabilisce che la sanatoria non dà luogo a rimborso di imposte comunque pagate o ritenute, né alla ripetizione di pene pecuniarie e di soprattasse, pagate prima della data di entrata in vigore del provvedimento.

Di contro, dalla data del 28 dicembre 1980, i pagamenti e le ritenute di imposta o i pagamenti di pene pecuniarie e soprattasse, relative alle irregolarità sanate, si considerano non più dovuti, salvi i casi in cui siano collegati al mancato tempestivo adempimento degli oneri cui resta condizionata l'applicazione dei benefici in questione.

Pertanto, dalla summenzionata regola generale e da quanto inoltre previsto dal secondo e terzo comma del successivo art. 9 specificatamente per le soprattasse, possono scaturire ipotesi di rimborsi e sgravi qui di seguito esaminate.

Dall'applicazione della sanatoria possono inoltre nascere i presupposti per l'esecuzione di iscrizioni a ruolo: è quanto previsto dall'ultima parte del terzo comma dell'art. 3 per i casi sotto specificati.

2) ISCRIZIONI A RUOLO (art. 3; ultima parte del terzo comma).

Dovranno essere eseguite le iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione delle dichiarazioni già ritenute nulle ed ora da considerare perfettamente valide ai sensi del primo comma, numeri 1) e 3), dell'art. 3 della legge n. 882.

Trattasi di dichiarazioni presentate su stampati non conformi al modello ministeriale, purché contenenti tutti i dati ed elementi essenziali, ovvero presentate senza la sottoscrizione prevista dal terzo o dal quarto comma dell'art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600: se il contribuente adempie tempestivamente all'invito eventualmente notificatogli dall'ufficio, la dichiarazione è da considerarsi valida a tutti gli effetti e dovrà essere regolarmente liquidata ai sensi dell'art. 36/*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

Per l'ipotesi prevista dal primo comma, n. 2), dell'art. 3 della legge n. 882, si ricorda che le dichiarazioni pervenute all'ufficio competente anche con ritardo superiore ad un mese costituivano già titolo idoneo per la riscossione delle imposte e delle ritenute da esse risultanti ai sensi del sesto comma dell'art. 9 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

Comunque, in tutti e tre i casi sopra menzionati, il competente ufficio dovrà eseguire le eventuali iscrizioni a ruolo entro i termini previsti per la notifica degli avvisi di accertamento in rettifica delle relative dichiarazioni, secondo quanto innanzi chiarito nel capitolo primo, paragrafo quarto.

Si precisa infine che, per le iscrizioni a ruolo delle imposte liquidate sulla base delle dichiarazioni considerate valide, dovranno essere iscritti a ruolo anche gli interessi previsti dall'art. 20 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602, tenuto conto che le norme di sanatoria riguardano soltanto le sanzioni amministrative.

3) RIMBORSI (art. 1, secondo comma; art. 9, secondo e terzo comma).

Il contribuente ha diritto al rimborso dei pagamenti di imposte e pene pecuniarie, eseguiti dopo la data del 27 dicembre 1980.

Lo stesso ha inoltre diritto al rimborso di quanto eventualmente pagato in via provvisoria entro tale data, a condizione che abbia tempestivamente contestato l'accertamento o l'iscrizione a ruolo, ove non preceduta da notifica di avviso di accertamento, e che la relativa controversia, alla data del 28 dicembre 1980, fosse pendente innanzi a una commissione tributaria.

In mancanza di una specifica previsione di legge, si ritiene che i contribuenti, che abbiano eseguito, dopo il 27 dicembre 1980, pagamenti di somme ripetibili, per far valere il loro diritto debbano produrre rituale istanza di rimborso, con allegata idonea documentazione.

Nel caso in cui il diritto al rimborso sorga dalla conclusione di un procedimento contenzioso, l'ufficio procederà secondo quanto disposto dall'art. 40 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602.

Per il rimborso delle soprattasse pagate dopo il 27 dicembre 1980, vale quanto esplicitamente disposto dai commi secondo e terzo dell'art. 9 del provvedimento di sanatoria: pertanto, gli uffici provvederanno a seguito di istanza degli interessati e sempre che ricorrano le condizioni previste dal citato terzo comma, da verificarsi tramite le competenti esattorie.

In quest'ultimo caso, poiché la legge non fissa alcun termine, si ritiene che il diritto del contribuente a chiedere il rimborso si prescriva entro dieci anni, così previsto dall'art. 2946 del codice civile.

Nulla disponendo la legge di sanatoria in senso contrario, si deve ritenere, secondo i principi generali che regolano la materia, che al contribuente, quando sussiste il diritto al rimborso del tributo, competa la restituzione e lo sgravio degli interessi connessi al tributo stesso, in quanto accessori del debito principale.

D'altra parte, a norma dell'art. 44 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602, dovranno essere corrisposti gli interessi per ritardato rimborso delle somme d'imposta non più dovute, a seguito dell'applicazione del provvedimento di sanatoria, calcolando i semestri interi di ritardo a partire dalla data (28 dicembre 1980) di entrata in vigore del provvedimento stesso.

Inoltre si dovrà procedere ai rimborsi delle somme di imposta che risultino dovuti in base alle dichiarazioni già presentate e non liquidate perché considerate omesse o nulle ed ora convalidate ai sensi del primo comma dell'art. 3 della legge di sanatoria. Infatti la sancita validità delle dichiarazioni in argomento rende operante il diritto al rimborso, prima non azionabile in difetto di tempestiva presentazione di valida dichiarazione dei redditi. Anche in questa ipotesi il calcolo degli interessi va fatto con riguardo alla data di entrata in vigore del provvedimento di sanatoria.

4) SGRAVI (art. 1, secondo comma; art. 9, secondo e terzo comma).

Il contribuente ha diritto allo sgravio delle imposte, pene pecuniarie e soprattasse, non più dovute per effetto della sanatoria in esame, qualora le stesse siano state iscritte a ruolo dopo il 27 dicembre 1980, ovvero allorché le stesse, pur iscritte precedentemente, a tale data non risultano ancora pagate, o perché incluse in rate non ancora scadute, o perché oggetto di provvedimento di sospensione della riscossione. In quest'ultimo caso, se esiste una contestazione pendente la stessa sarà dichiarata estinta proprio per effetto del provvedimento in oggetto.

Per quanto concerne specificatamente le soprattasse previste dall'art. 92 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602, valgono le disposizioni di cui al secondo e terzo comma dell'art. 9.

A tal proposito, è da sottolineare la differenza intercorrente tra le ipotesi di cui al primo e terzo comma dell'art. 9 e cioè la soprattassa sgravata nel caso di tardivo versamento spontaneo (eseguito entro il 31 agosto 1980) e la soprattassa sgravata in caso di iscrizione a ruolo per omesso versamento diretto delle imposte: dal combinato disposto delle due norme citate discende che la soprattassa iscritta a ruolo in rate scadenti tra il 31 agosto ed il 28 dicembre 1980, anche se non ancora pagata, è sempre dovuta. La sanatoria in questo caso non opera.

CAPITOLO QUARTO

PROCEDURE DA ATTIVARE PER L'ELIMINAZIONE DEL CONTENZIOSO PENDENTE

1) INDIVIDUAZIONE DEI GIUDIZI PENDENTI DA CONSIDERARE SOSPESI (art. 11, primo comma).

L'art. 11 del provvedimento di sanatoria contiene le disposizioni che comportano un vantaggio operativo per gli uffici: l'estinzione del contenzioso pendente relativo alle irregolarità sanate.

Si ritiene molto importante che la particolare procedura prevista dalla norma citata sia sollecitamente avviata e conclusa, comunque, non oltre il termine previsto del 30 giugno 1981.

A tal fine, è opportuno che gli uffici adottino le seguenti procedure:

ricognizione di tutte le copie dei ricorsi pervenute in ufficio e individuazione di tutte le eccezioni sollevate, relativamente alle fattispecie previste dal provvedimento di sanatoria;

immediata compilazione dell'elenco cumulativo previsto dal secondo comma dell'art. 11, da effettuarsi secondo le modalità specificate nel paragrafo seguente;

valutazione, alla luce di quanto illustrato nel capitolo primo, paragrafi 1) e 2), dei casi in cui si renda necessaria la notifica al contribuente della richiesta di specifici adempimenti; immediata formulazione della richiesta stessa;

sollecito invio alla competente commissione tributaria del previsto elenco cumulativo con i dati sin qui noti: saranno infatti indicate le contestazioni relative a violazioni da ritenersi automaticamente sanate, per le quali la commissione stessa potrà immediatamente procedere alla dichiarazione dell'estinzione del giudizio; saranno inoltre indicate le contestazioni per le quali è stata notificata la richiesta di adempimenti affinché la commissione possa soprassedere all'esame delle contestazioni medesime;

successivamente, allorquando saranno pervenute tempestivamente le risposte alle richieste notificate, ovvero saranno scaduti inutilmente i termini per adempiere all'onere imposto, gli uffici provvederanno ad inviare alle competenti Commissioni tributarie gli elenchi cumulativi definitivi dai quali si potranno evincere tutte le contestazioni da dichiarare stinte; si potranno altresì rilevare le controversie che, pur momentaneamente sospese, dovranno essere nuovamente poste in discussione, per il mancato verificarsi della condizione sospensiva cui era subordinata l'efficacia della sanatoria.

2) ELENCO CUMULATIVO DEI GIUDIZI SOSPESI E DEI GIUDIZI DA DICHIARARE ESTINTI (art. 11, secondo e terzo comma).

Per semplificare ed uniformare le procedure, si ritiene opportuno che gli uffici procedano alla compilazione degli elenchi in oggetto secondo lo schema esemplificato nell'allegato *A* alla presente circolare.

Tali elenchi evidenziano tutte le contestazioni pendenti, comprese quelle per le quali sono state notificate le richieste di adempimenti ai sensi del quarto comma, lettera *b*), dell'art. 3, e del secondo comma dell'art. 7 del provvedimento in rassegna.

Gli uffici invieranno al più presto l'elenco provvisorio compilato con i dati relativi alle colonne del prospetto contraddistinte dai numeri dall'1 al 5, e precisando, alla colonna 7, quanto specificato in nota al prospetto stesso.

Successivamente, decorsi tutti i termini utili per le risposte dei contribuenti, gli uffici invieranno gli elenchi definitivi, interamente compilati.

Si precisa che, in ogni caso, nel secondo elenco definitivo saranno indicate tutte le controversie già segnalate nel primo elenco provvisorio.

CAPITOLO QUINTO

DISPOSIZIONI E ISTRUZIONI VARIE

1) RICONOSCIMENTO FISCALE DELLA DEDUZIONE DI COSTI ED ONERI NON REGISTRATI, IN DEROGA AL DISPOSTO DEL TERZO COMMA DELL'ART. 74 DEL DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA N. 597 (art. 8).

Viene qui brevemente esaminata la disposizione contenuta nell'art. 8 del provvedimento di sanatoria, che, per il suo intrinseco contenuto, si differenzia sostanzialmente da tutte le altre disposizioni del provvedimento stesso.

La norma prevede una deroga relativa alla determinazione del reddito d'impresa ed incide quindi sostanzialmente sull'accertamento del reddito complessivo netto delle dichiarazioni presentate a tutto il 27 dicembre 1980.

Per i periodi d'imposta rientranti in questo termine, in sede di accertamento saranno riconosciuti come deducibili i costi e gli oneri che, ai sensi del terzo comma dell'art. 74 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597, dovevano essere registrati, a pena di inammissibilità, in apposite scritture, ancorché le registrazioni stesse non siano state eseguite.

La precisazione normativa si estende, di fatto, alle seguenti ipotesi:

a) mancata registrazione sul libro dei beni ammortizzabili delle quote annue di ammortamento;

b) mancata registrazione, nei conti individuali previsti dal secondo comma dell'art. 21 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600, dei compensi e delle altre somme assoggettate a ritenuta d'acconto;

c) mancata registrazione, nei libri paga, di compensi corrisposti a lavoratori dipendenti, secondo quanto previsto dal primo comma dello stesso art. 21 sopra citato (si veda Ris. Min. n. 2/1739 del 10 ottobre 1975).

Ai sensi dell'art. 8 in questione, le omissioni di registrazione nelle citate scritture, relativamente ai periodi d'imposta per i quali all'entrata in vigore del provvedimento sia già stata presentata la dichiarazione dei redditi, non comportano indeducibilità dei costi ed oneri relativi, sempreché siano soddisfatti gli obblighi di registrazione nelle scritture contabili indicate nei punti *a*) e *b*) del primo comma dell'art. 14 e all'art. 18 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600. Poiché le scritture richiamate sono, rispettivamente, il libro giornale, i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, i registri tenuti dalle imprese minori ammesse al regime semplificato, ne discende che, rendendosi comunque per essere necessaria la registrazione dei costi ed oneri ai fini del riconoscimento fiscale, la sanatoria prevista dall'art. 8 in esame riguarda appunto le sole registrazioni di cui alle precedenti lettere *a*), *b*) e *c*).

Quanto agli effetti dell'art. 8 in esame, gli stessi si possono riassumere come segue:

per gli accertamenti notificati entro il 27 dicembre 1980 e tempestivamente contestati dal contribuente, la rettifica reddituale eseguita non deve più essere sostenuta in sede contenziosa;

per gli accertamenti notificati dopo il 27 dicembre 1980, anche se non tempestivamente contestati e divenuti quindi definitivi, la rettifica reddituale si deve considerare come non eseguita: gli uffici procederanno quindi alle eventuali iscrizioni a ruolo dopo aver apportato le opportune correzioni al reddito complessivo netto accertato, alle relative imposte ed alle conseguenti pene pecuniarie.

Per quanto sopra precisato, prima di procedere all'applicazione della norma suddetta, gli uffici avranno cura di verificare che i costi e gli oneri di che trattasi siano stati regolarmente riportati in contabilità ordinaria (libro giornale e schede di mastro) o, nel caso di imprese minori, nei registri prescritti ai fini dell'I.V.A.

Si ricorda che, come chiarito con risoluzione n. 9/1069 dell'8 novembre 1979, per le imprese ammesse alla tenuta della contabilità semplificata non è obbligatoria la trascrizione sull'apposito registro I.V.A. degli stipendi e salari, purché gli stessi risultino regolarmente registrati sul libro paga.

2) PROCEDURE DI LIQUIDAZIONE DELLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI PRESENTATE NEL 1979.

Per quanto riguarda la procedura di liquidazione delle dichiarazioni dei redditi presentate nel 1979, attualmente in fase di completamento, occorre precisare che non è possibile apportare modifiche al sistema di acquisizione dei dati e alle codifiche apposte dal sistema medesimo (codici diagnostici) o dagli uffici (codici operativi e di azione).

Pertanto gli uffici continueranno ad attenersi alle procedure previste dalle istruzioni di servizio a suo tempo emanate per la liquidazione delle dichiarazioni in questione, senza trascurare le segnalazioni date dal sistema circa le eventuali incongruenze o irregolarità riscontrate, in quanto tali segnalazioni sono rigidamente collegate ad operazioni collaterali, quali ad esempio, quelle concernenti i rimborsi automatizzati.

Per le dichiarazioni presentate nel corso del 1980 si stanno studiando le possibili opportune modifiche, da introdurre nelle istruzioni sulle procedure di liquidazione in via di approntamento.

Anche nell'ipotesi di dichiarazione tardiva oltre il mese, cui l'art. 3 del provvedimento assegna validità, sia se presentata ad ufficio competente che ad ufficio incompetente, purché entro il 31 agosto 1980, si continuerà ad apporre i previsti codici di azione. Analogamente si procederà nei casi di dichiarazione tardiva nel mese.

Altri chiarimenti al riguardo verranno forniti agli uffici con apposite istruzioni di servizio.

Ulteriori istruzioni verranno emanate anche per eventuali rilevazioni statistiche concernenti l'applicazione del provvedimento in oggetto.

* * *

Gli Ispettorati compartimentali cureranno l'uniforme e sollecita applicazione del provvedimento di sanatoria, sulla base delle istruzioni impartite con la presente circolare.

Le Intendenze di finanza, che unitamente agli Ispettorati compartimentali delle imposte dirette sono pregate di accusare ricevuta delle presenti istruzioni, provvederanno a trasmetterne copia alle Segreterie delle commissioni tributarie.

Il Ministro: REVIGLIO

ALLEGATO *A*

Ufficio distrettuale imposte dirette di ....

Alla commissione tributaria di .... grado di ....

ELENCO CUMULATIVO DELLE CONTROVERSIE PENDENTI, PREVISTO DAL SECONDO COMMA DELL'ART. 11 DELLA LEGGE 22 DICEMBRE 1980, N. 882.

Protocollo Commissione	Generalità o ragione sociale del contribuente	Oggetto della controversia	Disposizione di sanatoria applicabile	Richiesta dell'Ufficio	
				Data notifica	Data risposta
1	2	3	4	5	6

(1) Se il ricorso contiene più eccezioni, indicare solo quelle rientranti nella sanatoria.

(2) Indicare l'articolo ed il comma di riferimento della legge di sanatoria.

(3) Barrare entrambe le caselle in caso di sanatoria automatica, precisare «Non formulata» nei casi in cui è prevista la richiesta e l'ufficio ha ritenuto di non doverla formulare.

(4) Precisare se «Non tempestiva».

(5) Al primo invio dell'elenco precisare: «Sospeso» ovvero «Estinto». Al secondo invio precisare: «Estinto» ovvero «Non estinguibile».

(2743)

MINISTERO DELLE FINANZE

Alle Intendenze di finanza
Agli Ispettorati compartimentali delle imposte dirette
Agli Uffici distrettuali delle imposte dirette
Al Comando generale della guardia di finanza

e p. c.:

Alla Direzione generale degli affari generali e del personale - Servizio ispettivo

CIRCOLARE 23 aprile 1981, n. 14.

Imposta sul reddito delle persone fisiche. — Art. 5 del decreto-legge 31 ottobre 1980, n. 693, convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 1980, n. 891. Nuova disciplina per la deducibilità degli oneri per spese mediche di cui all'art. 10, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597.

PREMESSA.

Con effetto dall'anno 1980, i criteri di deducibilità dal reddito complessivo degli oneri per spese mediche sono stati sostanzialmente modificati dalla disposizione integrativa recata dall'art. 5 del decreto-legge 31 ottobre 1980, n. 693, convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 1980, n. 891 (*Gazzetta Ufficiale* n. 300 del 31 ottobre 1980 e n. 355 del 30 dicembre 1980).

La citata disposizione non solo introduce nel nostro ordinamento tributario un ulteriore elemento di conformità con ordinamenti tributari di altri Paesi, ma attua più compiutamente la delega per la riforma e soddisfa in particolare quella già contenuta nel penultimo comma dell'art. 5 della legge 13 aprile 1977, n. 114, espressamente finalizzata a regolare con nuove norme le condizioni e i limiti di deducibilità delle spese mediche e chirurgiche.

Il predetto art. 5 della legge in oggetto, infatti, nel sostituire la lettera *d*) dell'art. 10, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, mentre conferma la deducibilità in misura parziale delle spese mediche e di quelle relative all'assistenza specifica necessaria nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione, dichiara integralmente deducibili le spese chirurgiche, quella relative a prestazioni specialistiche nonché le spese sostenute per protesi dentarie e per protesi sanitarie in genere.

Nessuna variazione ha subito, invece, la previgente disciplina circa le condizioni richieste per l'ammissibilità della deduzione, ora anche integrale. Conseguentemente, nel mentre si ribadisce che ai fini della deducibilità degli oneri in argomento è necessario che la prestazione sia stata resa *nel territorio dello Stato da un soggetto ivi residente*, si richiama l'attenzione del contribuente sull'obbligo di indicare nell'apposita distinta, costituita ora dal quadro P1 allegato alla dichiarazione dei redditi modello 740/81, sia gli estremi di identificazione del percipiente (codice fiscale, generalità, altri dati anagrafici), sia le somme corrisposte e quelle di cui si chiede la deduzione perché rimaste effettivamente a carico.

Tale ultima condizione — ora puntualmente soddisfatta dall'apposita annotazione prestampata in calce al detto quadro P1 — è in funzione dell'eventuale rimborso della spesa sostenuta, dato che lo stesso, anche se conseguito in misura parziale, va comunque ad incidere sulla misura dell'onere deducibile.

Resta altresì confermato l'obbligo di documentare le spese mediche effettivamente sostenute e di allegare alla distinta (quadro P1) la relativa documentazione rilasciata dal percettore delle somme di cui si chiede la deduzione integrale o parziale (fatture, ricevute o quietanze).

Si rammenta infine che i percettori di reddito di lavoro dipendente o di pensione, qualora chiedano la deduzione degli oneri, comprese le spese mediche, *su base effettiva*, parziale o integrale, non hanno più diritto alla detrazione forfettaria di L. 18.000 per oneri e spese personali, già concessa dal sostituto di imposta in sede di imposta in sede di calcolo della ritenuta d'acconto.

Ciò premesso, per l'esatta interpretazione e l'uniforme applicazione della nuova disposizione di legge si forniscono ulteriori chiarimenti, a complemento delle istruzioni redatte per la compilazione del quadro P1 della dichiarazione modello 740/81 (punto 18).

SPESE MEDICHE INTEGRALMENTE DEDUCIBILI.

Va innanzitutto precisato che, per espressa disposizione dello stesso art. 5 avanti citato, l'innovazione legislativa concernente la totale deducibilità delle spese sopra indicate ha effetto relativamente agli oneri sostenuti dal 1° gennaio 1980. Per gli oneri precedenti, quindi, la deducibilità di dette spese resta definitivamente fissata entro i limiti previsti in via generale per tutte le spese mediche dalla originaria formulazione della lettera *d*) del menzionato art. 10.

Va precisato, inoltre, che la modifica legislativa, ancorché sostitutiva dell'intera lettera *d*), si riassume sostanzialmente nel secondo periodo della lettera stessa il quale, con una portata certamente più ampia di quella emergente dalla precedente disciplina, consente la deduzione integrale dal reddito complessivo di «spese mediche» particolarmente incidenti sulla capacità contributiva del cittadino.

Poiché, nonostante il predetto allargamento dei criteri prima vigenti, non appare dubbio che l'intendimento del legislatore è nel senso di limitare la sfera della totale deducibilità alle sole fattispecie esplicitamente previste, si ritiene opportuno esaminare partitamente ciascuna delle tre categorie di spese contemplate nel predetto secondo periodo della lettera *d*) allo scopo di chiarirne l'ambito applicativo.

a) *Spese chirurgiche.*

Rientrano anzitutto in tale categoria di spese quelle direttamente imputabili ad interventi chirurgici veri e propri, ivi compresi quelli di piccola chirurgia.

In relazione, tuttavia, ai principi informatori della nuova normativa recata dal ripetuto art. 5 e in conformità di quanto già precisato al punto 18 delle istruzioni illustrative del quadro P1 del modello 740/81, deve trattarsi di interventi chirurgici ritenuti necessari per un recupero alla normalità sanitaria e funzionale della persona, con esclusione pertanto di tutti quegli interventi di chirurgia estetica tendenti semplicemente a rendere più gradevole l'aspetto personale.

Tale limitazione, che non discende da una interpretazione meramente letterale della norma in esame e che, in ogni caso, non riguarda gli interventi di chirurgia plastica purché diretti ad eliminare deformità funzionali o estetiche particolarmente deturpanti, nasce però dall'esigenza di non far gravare sulla collettività — per effetto della minore tassazione dovuta alla deduzione — spese che, al limite, possono considerarsi voluttuarie. Una siffatta interpretazione può ritenersi, d'altronde, confermata sia dalla circostanza che le spese chirurgiche non sono più contemplate tra quelle parzialmente deducibili e sia dalla constatazione — indubbiamente valida sotto un profilo interpretativo più aderente allo spirito della norma — che per altre spese deducibili previste nella stessa lettera *d*), come quelle di assistenza specifica, il legislatore ha richiesto la ricorrenza di una invalidità o di una menomazione «grave e permanente».

Tra le spese inerenti all'intervento chirurgico, come sopra individuato, rientrano indubbiamente quelle sostenute per l'anestesia, per acquisto del plasma sanguigno o del sangue necessari all'operazione, ecc.

Interamente deducibili, sempre in connessione con un intervento chirurgico, vanno altresì considerate sia le spese o rette di degenza, già fiscalmente riconosciute con circolare n. 25 del 22 maggio 1979, e sia le spese di cura, limitate, per quanto riguarda i medicinali, a quelli indispensabili all'intervento chirurgico.

È appena il caso di osservare che non possono ritenersi comprese fra le spese deducibili tutte quelle spese, ancorché effettuate in relazione ad un intervento chirurgico, che rispondono al confort ovvero a taluni bisogni non essenziali del malato, anziché ad una effettiva esigenza di ordine sanitario conseguente all'intervento subito (quali, per es., le spese di pernottamento di congiunti del malato; gli addebiti per l'apparecchio telefonico o televisivo installati nella stanza di ricovero; i sovrapprezzi per determinate prestazioni aggiuntive, ecc.).

b) *Spese per prestazioni specialistiche.*

Come già anticipato, la richiamata disposizione integrativa ha incluso tra gli oneri totalmente deducibili anche quelli relativi a prestazioni specialistiche.

Per la esatta individuazione di tale categoria di prestazioni, non potendosi far riferimento a fonti interpretative diverse da quelle sanitarie, occorre verificare in concreto la sussistenza di entrambi i requisiti, oggettivo e soggettivo, della specialità della prestazione sanitaria e della specializzazione relativa del medico.

In sostanza, per prestazione specialistica deve intendersi quella resa da un medico specialista nella particolare branca cui attiene la specializzazione. Sono specialisti i medici che risultano in possesso dello speciale diploma rilasciato da una Università.

Consegue da ciò che se la prestazione è resa da un medico-chirurgico generico, cioè privo della specifica specializzazione, la deduzione della relativa spesa è ammessa nei limiti delle normali spese mediche in funzione del reddito complessivo lordo posseduto dal contribuente. Ad analoga conclusione deve pervenirsi nell'ipotesi in cui il medico specialista effettui una prestazione in branca diversa da quella della propria specializzazione.

In ogni caso, per la integrale deducibilità di dette spese, occorre che sia la specializzazione, sia la diagnosi risultino da carta intestata dello specialista, oppure dalla parcella o ricevuta dallo stesso rilasciate.

Parimenti deducibili nella misura integrale si considerano le spese per prestazioni specialistiche effettuate ambulatoriamente da istituti specializzati in particolari branche o da enti ospedalieri, semprechè le prestazioni stesse risultino certificate da detti istituti od enti.

Rientrano inoltre tra le prestazioni specialistiche, sia perchè rivestono solitamente carattere di complementarietà a diagnosi specialistiche, sia perchè eseguite in ogni caso in centri all'uopo autorizzati e sotto la responsabilità tecnica di uno specialista, i seguenti esami e terapie, purchè prescritti da un medico, anche se privo di specializzazione:

1) esami di laboratorio, elettrocardiogrammi ed altri controlli ordinari;

2) esami complessi come: TAC, ecografie, indagini laser, ecc.;

3) ginnastica correttiva e di riabilitazione degli arti, chiroterapia, ecc.;

4) sedute di neuropsichiatria, di dialisi, ecc.;

5) particolari terapie, quali cobaltoterapia, iodioterapia, ecc.

c) *Spese per protesi dentarie e sanitarie in genere.*

Anche per quanto riguarda la esatta individuazione delle protesi, le cui spese sono state dal legislatore incluse tra quelle integralmente deducibili, non può che farsi riferimento in via principale alla relativa disciplina sanitaria. Ai fini di che trattasi, si considerano protesi non solo le sostituzioni di un organo naturale o di parti dello stesso, ma altresì i mezzi correttivi o ausiliari di un organo carente o menomato nella sua funzionalità.

Va inoltre precisato che, agli stessi fini, nessuna preclusione va posta in ordine a determinati settori protesici, data l'ampia dizione usata dal legislatore.

Aggiungasi che per la integrale deducibilità delle spese in questione occorre che le stesse siano correlate alla prescrizione medica o di un istituto o ente sanitario e in secondo luogo che l'applicazione o la esecuzione della protesi sia effettuata da parte dello stesso medico oppure da un soggetto autorizzato all'esercizio dell'arte ausiliaria della stessa professione medica, ovvero da una officina o da un centro anch'essi autorizzati.

Nessuna deduzione, neppure in misura parziale, è ammissibile per le spese afferenti protesi prive anche di uno soltanto dei requisiti avanti indicati.

In base ai suesposti criteri, rientrano tra le protesi, secondo la nozione sopra delineata:

1) gli apparecchi di protesi dentaria. Nessuna discriminazione può essere fatta in ordine al materiale impiegato (resina, porcellana, metalli preziosi) atteso che all'impiego stesso il paziente è il più delle volte vincolato per ragioni tecniche.

Nel concetto di protesi dentaria, ai fini fiscali, vanno ricomprese non solo le dentiere, le capsule e gli elementi mancanti, ma anche gli apparecchi mediante i quali si provvede alla correzione di talune malformazioni stomatologiche o della masticazione (apparecchi ortodontici).

Come già precisato nelle istruzioni per la compilazione del quadro P1 del modello 740/81, le spese per cure odontoiatriche (terapie gengivali, estrazioni, ecc.) sono parimenti deducibili in misura integrale in quanto relative a prestazioni rese da un odontoiatra nell'ambito della propria specializzazione:

2) gli apparecchi di protesi oculistica (occhi e cornee artificiali), di protesi fonetica (laringectomizzati), e simili;

3) i mezzi correttivi oculistici, che si riassumono sostanzialmente negli occhiali da vista e nelle lenti a contatto. Secondo lo spirito informatore della norma più avanti richiamata, va esclusa da qualsiasi deducibilità la spesa sostenuta per l'impiego di metalli preziosi (oro, argento, platino.....) nella montatura degli occhiali da vista;

4) gli apparecchi per facilitare l'audizione ai sordi (modelli tascabili a filo, retroauricolare, a occhiali) con le stesse limitazioni di cui al numero precedente;

5) gli arti artificiali e gli apparecchi di ortopedia (comprese le cinture medico-chirurgiche e le scarpe e tacchi ortopedici, purché entrambi su misura); apparecchi per fratture (garza e gesso) busti, stecche, ecc., sempre appositamente prescritti per la correzione o cura di malattie o malformazioni fisiche; stampelle, bastoni canadesi, ecc., anche se presi in affitto;

6) gli apparecchi da inseririre nell'organismo per compensare una deficienza o una infermità (stimolatori e protesi cardiache, ecc.);

7) le poltrone, e i veicoli simili, per invalidi, con qualsiasi meccanismo di propulsione, anche se presi in locazione.

SPESE MEDICHE PARZIALMENTE DEDUCIBILI.

Nessuna modificazione ha subito la normativa previgente per quanto concerne i limiti e le condizioni di deducibilità delle spese mediche e di quelle relative all'assistenza specifica necessarie nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione.

Rientrano anzitutto tra le spese mediche quelle relative a prestazioni diagnostiche rese da un medico generico nonché le spese per acquisto di medicinali e per cure termali (escluse quelle di soggiorno e di viaggio), la cui deducibilità è stata già riconosciuta con risoluzione n. 8/207 del 9 aprile 1976.

Sono altresì riconducibili in tale categoria di spese quelle di degenza per ricoveri non correlati a interventi chirurgici, sempreché, naturalmente, determinati da esigenze terapeutiche.

Per quanto riguarda le spese di assistenza specifica nei casi anzidetti, si conferma quanto già dichiarato con risoluzione n. 8/1574 del 30 luglio 1979, e cioè che deve trattarsi di assistenza paramedica resa da un infermiere diplomato.

Resta quindi esclusa qualsiasi deducibilità di spese sostenute per assistenza generica fornita da personale non qualificato, anche se relativa a casi di grave e permanente invalidità o menomazione.

Tutte le anzidette spese sono deducibili per la parte del loro ammontare complessivo che eccede il 5 per cento del reddito complessivo lordo, se questo non è superiore a 15 milioni di lire, ovvero il 10 per cento del reddito complessivo, se superiore a detto limite di 15 milioni di lire.

Il Ministro: REVIGLIO

ALLEGATO

Decreto-legge 31 ottobre 1980, n. 693, recante disposizioni urgenti in materia tributaria, convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 1980, n. 891 (Gazzetta Ufficiale n. 300 del 31 ottobre 1980 e n. 355 del 30 dicembre 1980).

(*Omissis*)

Art. 5.

Nel primo comma dell'art. 10 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, la lettera *d*), è sostituita dalla seguente:

« *d*) Le spese mediche e quelle di assistenza specifica necessarie nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione, per la parte del loro ammontare complessivo che eccede il dieci o il cinque per cento del reddito complessivo dichiarato secondo che questo sia o non sia superiore a quindici milioni di lire. Le spese chirurgiche e per prestazioni specialistiche nonchè quelle per protesi dentarie e sanitarie in genere sono integralmente deducibili. La deduzione è ammessa a condizione che il contribuente, nella dichiarazione annuale, indichi il domicilio o la residenza del percipiente nel territorio dello Stato e dichiari che le spese sono rimaste effettivamente a proprio carico ».

La disposizione che precede ha effetto relativamente agli oneri sostenuti dal 1° gennaio 1980.

(2744)

ERNESTO LUPO, *direttore* DINO EGIDIO MARTINA, *redattore*

PREZZO L. 700 (2651081/5) Roma - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - S. (c. m. 411200811390)